Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 32088 du rôle
Inscrit le 22 février 2013

Audience publique du 24 mars 2014

Recours formé par
Madame ....., …. (Belgique)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32088 du rôle, déposée en date du 22 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Madame ....., demeurant à …., portant introduction d'un recours en réformation contre une décision rendue en date du 5 décembre 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ayant déclaré partiellement fondée sa réclamation introduite contre le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2008 de la copropriété « ..... », émis le 10 février 2010 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 17 mai 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 11 juin 2013 au greffe du tribunal administratif par Madame ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ..... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en ses plaidoiries à l'audience publique du 24 février 2014.

Monsieur ....., ayant demeuré en dernier lieu à … ...., décéda *testat* le …. et sa succession échut, en ce qui concerne la pleine propriété de la maison d'habitation avec place, ainsi que toutes ses appartenances et dépendances, sise à ...., inscrite au cadastre de la commune de ....., section A de ....., au numéro …., au lieu-dit : « ..... », comme place (occupée), bâtiment à habitation, contenant 21 ares, à ses deux enfants ..... « […] *à charge pour eux de partager le produit de la vente de l'immeuble, à raison de chaque fois un/tiers (1/3) indivis à ..... et ..... les ....., et un/sixième (1/6) indivis à … et ...., enfants de ..... ensemble, et un/sixième (1/6) indivis à ...., ..., ... et .... les ....., enfants de Monsieur .... ensemble* […] ».

Par acte de vente reçu par le notaire Martine Schaeffer, de résidence à Luxembourg, agissant en son nom personnel et en remplacement du notaire Jean Seckler, de résidence à Junglinster, en date du 7 octobre 2008, ... aliénèrent la maison d'habitation sise à ....., ..., au prix de …..- euros.

Le 10 février 2010, le bureau d'imposition de Mersch émit à l'égard de ..... le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2008, ci-après désigné par « le bulletin ».

Par courrier du 9 mars 2010, Madame ..... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin.

Par décision du 5 décembre 2012, répertoriée sous les numéros …. et …. du rôle, le directeur déclara partiellement fondée la réclamation de Madame ....., ainsi que celle de son frère Monsieur .... Cette décision est libellée comme suit :

« Vu les requêtes introduites en dates du 11 et du 15 mars 2010 par la dame ....., demeurant à ...., et le sieur ...., demeurant à ...., pour réclamer contre le bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2008 de la copropriété « .... + ... », émis le 10 février 2010 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants contestent « le bulletin d'établissement du bureau d'imposition de Mersch, des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés 2008 du 10 février 2010 », du fait que « ce bulletin fixe à ....€ (moitié de .....€) (...), les revenus soumis à plus-value lors de la vente de la maison ayant appartenu à feu (...) ..... et sise ....., 7 à ....., et refuse de tenir compte de la charge imposée lors de cette vente telle que reprise dans l'acte de notoriété du notaire J. Seckler du 1er juillet 2008, charge qui impose » aux deux héritiers « de partager le produit de cette vente à raison d'un tiers pour les petits-enfants du défunt » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens des réclamants, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que les réclamants ne sont « pas d'accord avec la décision du bureau de Mersch qui refuse de prendre en compte cette charge » ; que « certes cette charge ne l'est pas pour faciliter la vente » et qu' « il ne s'agit pas des frais de la vente proprement dits », mais que « ce n'est pas non plus une utilisation librement consentie du bénéfice de la vente » ; que « l'acte de notoriété relatif à la succession » de feu ..... « donne le droit inconditionnel aux petits-enfants de se faire délivrer la charge prévue en leur faveur au besoin par la voie d'une action en justice et aucune disposition ne permet » aux réclamants « de répercuter sur le montant de cette charge la part d'impôt sur la plus-value qui la concernerait » ;

Considérant que la succession de feu le sieur ....., en l'espèce le père des réclamants, est échue moyennant divers testaments olographes dont la vérité est attestée à travers un acte de notoriété dressé par le notaire Jean Seckler ; que le défunt a entre autres légué aux requérants une maison d'habitation sise ..... à ....., cet héritage se trouvant tout de même lié à la condition d'en partager le produit d'une éventuelle vente à raison d'un sixième entre les deux enfants de la dame ..... et d'un sixième entre les quatre enfants du sieur .... ; que les réclamants estiment dès lors que ce fardeau leur infligé de la part de leur père serait susceptible de diminuer la charge d'impôt leur incombant du chef de l'aliénation à titre onéreux de l'immeuble hérité et dégageant un bénéfice de cession au sens de l'article 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;

Considérant qu'indépendamment de la qualification, en droit civil, des actes sus énoncés, il échet, en droit fiscal, comme l'ont d'ailleurs relevé les réclamants à juste titre, de déterminer le propriétaire économique d'un bien ; qu'il échet, en l'espèce, de trancher si les enfants des réclamants peuvent être qualifiés de propriétaires économiques en ce qui concerne la maison d'habitation sise à ..... ;

Considérant néanmoins, que les éléments invoqués par les réclamants s'avèrent insuffisants pour entraîner la reconnaissance d'une propriété économique dans le chef des enfants des réclamants, étant donné que la propriété économique suppose qu'une personne ait disposé concrètement de la faculté d'exercer certains attributs de propriétaire sur le bien en question (cf.: Cour administrative, 28.7.2010, n°26660C) ; qu'en l'occurrence ni les différents testaments olographes ni l'acte notarié de notoriété ne témoignent du moindre transfert de la propriété économique sur l'immeuble proprement dit, ces actes ne consignant que la rétrocession d'une partie des fonds issus lors d'une éventuelle aliénation de la maison d'habitation aux enfants des réclamants, sans retenir d'ailleurs ni un délai concret ni même une obligation pour les réclamants, de procéder à l'aliénation ;

Considérant dès lors que malgré l'obligation de céder une partie des fonds issus de la vente dudit immeuble à leurs enfants, les réclamants s'en avèrent néanmoins les propriétaires juridiques et économiques ; que le fait de procéder à l'aliénation de leur maison héritée, n'est originaire que de leur propre gré, leurs enfants ne se trouvant pas du tout en mesure d'exercer une quelconque influence sur le sort réservé au dit immeuble, les réclamants en constituant seuls les propriétaires juridiques et économiques ; que d'un point de vue purement fiscal, les deux opérations, à savoir l'opération de vente dans un premier temps, l'obligation de céder une partie des fonds issus de cette vente dans un deuxième, constituent deux opérations isolées ne présentant pas de connexité immédiate ;

Considérant que les modalités de la succession, retenues par divers testaments olographes qui furent déposés et enregistrés auprès et par un notaire, entraînent manifestement des conséquences au niveau des droits civil et fiscal ; que l'acte de notoriété dressé en conséquence par le notaire instrumentant relève, tout comme les testaments olographes, de la sphère purement privée, en sorte qu'il n'influe en rien soit sur le mode de calcul du bénéfice de cession, soit sur les charges fiscales en ressortant ;

Considérant qu'en outre les réclamants souhaitent faire valoir divers frais à titre de frais d'obtention relatifs à la plus-value réalisée ; qu'il s'agit en l'espèce d'une annonce pour la vente dans un quotidien, de la remise en état du jardin, du nettoyage de la maison ainsi que du remplissage du mazout pour l'hiver, l'ensemble de ces frais se chiffrant à .... euros ; qu'ils

ont omis de déclarer ces frais lors de l'établissement de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés ;

Considérant qu'aux termes de l'article 105 alinéa 1er L.I.R., les frais d'obtention sont constitués par les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes ; que les frais exposés, dont il n'est pas douteux qu'ils se rapportent à la cession de l'immeuble pré mentionné, doivent nécessairement rentrer parmi les frais d'obtention susceptibles de diminuer les revenus nets divers ;

Considérant que le redressement du bulletin de l'établissement en commun des revenus de l'année 2008 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme ;

la dit partiellement fondée ;

réformant ;

établit les revenus nets divers de l'année 2008 à ..... euros,

fixe la quote-part de la dame ..... à .... euros, avant déduction des abattements en application des articles 130 alinéa 4 L.I.R. et 130 alinéa 5 L.I.R.,

fixe la quote-part du sieur .... à .... euros, avant déduction des abattements en application des articles 130 alinéa 4 L.I.R. et 130 alinéa 5 L.I.R.,

renvoie au bureau d'imposition pour execution. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 février 2013, Madame ..... a introduit un recours en réformation contre la décision directoriale du 5 décembre 2012, précitée.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit. Le recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est dès lors recevable.

La demanderesse expose que feu son père, Monsieur ....., aurait acquis le terrain sur lequel il aurait ensuite fait construire la maison sise à ...., le 27 mars 1981, et que cet immeuble aurait été vendu par elle-même et son frère en tant qu'héritiers après son décès en date du 7 octobre 2008 au prix de …..-euros. Elle précise qu'elle ne contesterait pas le prix de revient dudit immeuble évalué à …..- euros.

Elle soutient qu'il ressortirait de l'acte de notoriété reçu le 1[er] juillet 2008 par le notaire Jean Seckler que le prix de vente de la maison litigieuse serait affecté d'une charge, dans la mesure où les deux enfants du défunt, ..., seraient obligés de partager ce prix de vente à raison d'un tiers avec les petits-enfants du défunt. Elle relève que le défunt aurait également pu disposer qu'un tiers du prix de vente soit transmis à n'importe quelle personne physique ou morale et qu'il serait dès lors indifférent qu'il aurait instauré ses petits-enfants comme bénéficiaires de cette part du prix de vente. Le bureau d'imposition aurait refusé de prendre en compte cette charge lors de l'établissement du bulletin.

La demanderesse résume ensuite ses moyens présentés au directeur dans le cadre de sa réclamation. Elle relève que le seul point que le directeur aurait pris en compte dans la décision déférée du 5 décembre 2012 consisterait en ce que des frais liés à la vente de la maison litigieuse d'un montant de 2.240,40 € n'auraient pas encore été déclarés au moment de l'établissement du bulletin.

A l'appui du présent recours, la demanderesse réitère son moyen selon lequel l'impôt sur la plus-value serait un impôt sur le revenu qui ne pourrait dès lors s'appliquer que sur la partie du prix de vente qui constituerait un revenu dans son chef, sous peine de violer l'article 1[er] du Protocole additionnel du 20 mars 1952 à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Elle ajoute qu'un impôt sur le revenu qui frapperait autre chose qu'un revenu ne pourrait pas être considéré comme un impôt, mais constituerait une privation de propriété pure et simple.

Elle donne à considérer que la charge en cause amputerait le bénéfice réalisé lors de la vente de la maison sise à ..... à concurrence d'un tiers. Les enfants du défunt, à savoir elle-même et son frère ne pourraient pas librement affecter le prix de vente puisqu'il existerait une charge obligatoire au profit des petits-enfants du défunt. Elle en déduit que les enfants du défunt ne disposeraient d'aucun pouvoir d'appréciation ou de dérogation à cet égard et ne pourraient par conséquent pas être taxés sur une part du prix de vente qui ne constituerait pas un revenu dans leur chef, mais qu'ils seraient obligés de transférer à des tieres, en l'occurrence aux petits-enfants. La demanderesse soutient qu'en vertu de l'acte de notoriété, précité, les petits-enfants du défunt jouiraient du droit inconditionnel de se faire délivrer la charge prévue en leur faveur et ce au besoin par une action en justice, tandis que les enfants du défunt ne pourraient pas répercuter sur le montant de cette charge la part d'impôt sur la plus-value la concernant. La décision directoriale déférée augmenterait sensiblement le taux d'imposition, puisque le revenu net touché par les enfants du défunt serait …. euros, mais que l'impôt serait calculé sur le montant de …. euros.

La demanderesse affirme en outre que le droit fiscal devrait se fonder sur des réalités. L'administration fiscale devrait avoir égard non à la situation apparente, mais à la situation juridique réelle si celle-ci est établie et ce même si elle lui était moins favorable que la situation apparente. Le fisc devrait plus particulièrement tenir compte d'une clause civile d'un acte notarié, reflétant la situation réellement existante. La charge en cause serait donc opposable à l'administration fiscale en ce qu'elle diminuerait le revenu obtenu par les enfants du défunt et ne relèverait pas de la sphère purement privée. Le fait que les petits-enfants du défunt n'auraient pas bénéficié d'une propriété économique sur le bien vendu serait indifférent, étant donné que le problème ne serait pas de savoir sous quelles conditions la maison sise à ..... pourrait être vendue, mais de savoir quelle serait la part exacte de bénéfice récolté par les enfants du défunt sur le prix de la vente. Elle ajoute que l'article 99ter de la loi

modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », ne définirait pas le prix de réalisation et ne s'opposerait pas à cette interprétation.

La demanderesse explique finalement que la charge litigieuse résulterait d'actes unilatéraux du défunt à l'élaboration desquels elle n'aurait pas participé, mais dont elle se verrait imposé les conséquences, en ce sens qu'elle n'aurait pas perçu la moitié du prix de vente, tel que cela aurait été le cas si son père était décédé *ab intestat*. Le fisc la taxerait cependant intégralement sur cette moitié. Elle se sent « *pénalisée doublement* ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Le tribunal retient que la demanderesse soutient en substance que compte tenu des dispositions de dernière volonté de feu son père, Monsieur ....., elle ne pourrait être imposée que sur un tiers de la plus-value réalisée lors de la vente de la maison sise à ...., et non sur la moitié de cette plus-value telle que la partie étatique l'estimerait.

En ce qui concerne l'imposition de la plus-value réalisée lors de la vente de la maison sise à ....., l'article 99ter LIR dispose que :

« *(1) Est imposable aux termes du présent article le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur aliénation ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale. Sont également exclus les immeubles dépendant d'une exploitation agricole ou forestière, sauf en ce qui concerne le sol.* (…) »

Aux termes de l'article 102 LIR :

« *(3) Lorsqu'un bien a été acquis à titre gratuit par le cédant, le prix d'acquisition à mettre en compte est celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux.* […]

(4) Dans l'hypothèse visée à l'alinéa qui précède, le cédant est réputé avoir acquis le bien en cause à l'époque où il a été acquis par le détenteur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux. […] »

Ainsi, par l'effet combiné des articles 99ter et 102 LIR, le bénéfice résultant de l'aliénation à titre onéreux, en l'occurrence la vente, d'un immeuble est imposable dans le chef du propriétaire dudit immeuble l'ayant acquis à titre gratuit, en l'occurrence par voie de succession.

Il convient d'examiner si la plus-value réalisée lors de la vente de la maison d'habitation sise à ..... a valablement pu être imposée dans le chef de la demanderesse à raison de la moitié. Dans ce contexte, il échet de vérifier le titre de propriété de cette maison.

En vertu de l'article 724, alinéa 1er du Code civil : « *Par le seul effet de l'ouverture de la succession tous les biens du défunt sont transmis à ses héritiers, qui sont tenus de toutes dettes et charges.* »

Aux termes de l'article 724, alinéa 1er du Code civil, ... se sont donc vus transmettre les biens leur légués par feu leur père ..... par le seul effet de l'ouverture de la succession de celui-ci, c'est-à-dire par son décès en date du 18 novembre 2007.

Il ressort de l'acte de notoriété du 1er juillet 2008, précité, « *que suivant divers testaments olographes des 27 septembre 2005, 2 avril 2006, 22 août 2007 et 24 août 2007* […] *la succession du défunt est échue comme suit :*

[…]

- la maison à ...., aux deux enfants du défunt, ... et ..... les ..... à charge […] ».

Force est dès lors au tribunal de constater que la demanderesse, ainsi que son frère, sont, au sens du droit civil, devenus propriétaires de la maison sise à ...., par l'ouverture de la succession de leur père.

A cela s'ajoute encore que les éléments se trouvant à la disposition du tribunal sont insuffisants pour entraîner la reconnaissance d'une propriété économique au sens fiscal dans le chef des petits-enfants du défunt ....., tel que le prétend la demanderesse. En effet, la propriété économique suppose qu'une personne ait disposé concrètement de la faculté d'exercer certains attributs de propriété sur le bien en question.[1] Or, dans la mesure où il ressort de l'acte de notoriété du 1er juillet 2008, précité, qu'en vertu des dispositions de dernière volonté du défunt, la maison sise à ..... est échue en pleine propriété à ses enfants ....., qui bénéficient dès lors de l'*usus*, du *fructus* et l'*abusus* de ladite maison, il est par la même exclu qu'il y ait eu un transfert de la propriété économique de cette maison au profit des petits-enfants du défunt, nonobstant le fait que le legs en cause soit affecté d'une charge concernant la répartition du prix de vente de la maison sise à ....

Il s'ensuit que c'est à bon droit que l'administration fiscale a imposé la plus-value réalisée lors de la vente de ladite maison le 7 octobre 2008 dans le chef de la demanderesse et de son frère à raison de la moitié pour chacun et qu'elle a partant effectué l'imposition sous analyse conformément au titre de propriété de la maison sise à ....., et ainsi sans méconnaître la réalité juridique et sans opérer une privation de propriété tel que le prétend à tort la demanderesse. Il convient encore d'ajouter que cette conclusion n'est pas énervée par le fait que le legs en cause est affecté d'une charge concernant la répartition du prix de vente de la maison sise à ...., étant donné que cette charge n'est pas à considérer comme entraînant un appauvrissement de la demanderesse dans la mesure où elle a obtenu un bien économique en contrepartie[2], à savoir au final sa part du prix de vente de la maison en cause, de sorte qu'elle ne se trouve pas confrontée à une charge extraordinaire au sens de l'article 127 LIR.

En ce qui concerne l'affirmation de la demanderesse que la charge affectant la répartition du prix de vente de la mise sise à ..... résulterait d'un acte unilatéral de son père auquel elle n'aurait pas participé, et qu'elle se sentirait « *pénalisée doublement* » par le contenu du testament de son père et par la taxation de la plus-value réalisée lors de la vente de cette maison, il convient de rappeler que l'article 895 du Code civil dispose que : « *Le testament est un acte par lequel le testateur dispose, pour le temps où il n'existera plus, de tout ou partie de ses biens, et qu'il peut révoquer.* » Il résulte de cette disposition que le testament est par nature un acte unilatéral, de sorte que ce moyen est à rejeter pour ne pas être

---

[1] CA 28 juillet 2010, n° role 26660C, disponible sous www.ja.etat.lu

[2] Alain Steichen, Manuel de droit fiscal, Le droit fiscal spécial, Tome 2, p. 319

fondé, même si le tribunal peut comprendre que la demanderesse soit consternée des conséquences fiscales entraînées par les dispositions de dernière volonté de son père.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent, et en l'absence d'autres moyens, que le directeur a valablement pu déclarer la réclamation de la demanderesse seulement partiellement fondée et que le recours sous analyse est partant à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclaré non justifié et en déboute ;

met les frais à charge de la demanderesse.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Andrée Gindt, juge,
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 24 mars 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill　　　　　　s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 24 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif